de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Reactie internetconsultatie ‘Wijziging Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020’

Amsterdam, 23 oktober 2026

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie ‘Wijziging Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020’ (hierna: de consultatie) en geeft hierbij graag een reactie.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van goede wetgeving die rechtszekerheid en rechtsbescherming biedt en de totstandkoming van eenvoudigere, handhaafbare en uitvoerbare wetgeving.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

prof. mr. dr. Arco Bobeldijk
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen

Adres de Muiderpoort, Sarphatistraat 500, 1018 AV Amsterdam Postbus 2977, 1000 CZ Amsterdam
T (020) 514 1880 E nob@nob.net www.nob.net IBAN NL98 ABNA 0400 9999 00 KvK 40531315

1. Algemeen

Zowel voor het huidige Nederlandse verdragsbeleid als voor dat van vele andere landen vormt het OESO-modelverdrag het uitgangspunt. De OESO sluit voor de verdeling van de bedrijfswinst tussen landen zoveel mogelijk aan bij waar de waardecreatie plaatsvindt. Bronstaatheffing wordt in dat verband beperkt toegestaan. Het VN-modelverdrag bevat een andere uitgangspositie en kent ruimere heffingsrechten toe aan bronstaten. De NOB constateert dat Nederland sinds de publicatie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 meer ruimte heeft ingebouwd om ontwikkelingslanden op het punt van bronstaatheffing tegemoet te komen.

De voorgestelde beleidswijzigingen in de consultatie leiden tot een verschuiving van heffingsrechten naar ontwikkelingslanden. Naast het vergroten van de mogelijkheid tot meer belastinginkomsten voor deze ontwikkelingslanden, neemt de NOB aan dat deze verschuiving er wellicht toe kan leiden dat met landen waarmee Nederland initieel geen verdrag kon sluiten, nu wel een verdrag kan worden gesloten. De NOB verzoekt het kabinet toe te lichten of er ook andere overwegingen aan deze beleidswijziging ten grondslag liggen. Ook vraagt de NOB hoe het kabinet het uitzonderingskarakter van deze mogelijkheid in de verdragspraktijk wil waarborgen.

Wat betreft het uitgangspunt voor het instemmen met bredere bronstaatheffing constateert de NOB dat het verdragsbeleid inhoudt dat bronstaatheffing op alle diensten acceptabel zou kunnen zijn in het kader van een totaalcompromis. De NOB zou het in dit verband op prijs stellen als wordt toegezegd dat in eenzijdige toelichtingen bij nog te sluiten belastingverdragen wordt bevestigd dat in het kader van een totaalcompromis is ingestemd met een bronstaatheffing op diensten en, waar mogelijk, welke factoren in dat verband meebrengen dat ingestemd kon worden met bronstaatheffing op diensten. In het kader van bredere bronstaatheffing ten aanzien van royalty's wordt dit zo nu en dan reeds aangegeven.

2. Reikwijdte van de consultatie

De definitie van het begrip ‘diensten’

In de consultatie wordt voorgesteld dat Nederland bereid is om bij onderhandelingen met alle ontwikkelingslanden een bronstaatheffing op betalingen voor diensten overeen te komen. Uit het voorstel volgt dat Nederland in dit verband bereid is in te stemmen met een bronstaatheffing op betalingen voor alle soorten diensten zonder daarbij de voorwaarde te stellen dat die diensten in het ontwikkelingsland moeten worden verricht. In de consultatie wordt verwezen naar verdragen die gesloten zijn door Zwitserland, België, Luxemburg en Frankrijk.

De NOB zou het op prijs stellen indien wordt geconcretiseerd op welke verdragen wordt gedoeld en in hoeverre de daarin neergelegde afspraken vergelijkbaar zijn met het voorgestelde verdragsbeleid om – onder omstandigheden – bronstaatheffing voor alle diensten toe te staan, welke tarieven zijn opgenomen en of wordt aangesloten bij de bruto of netto vergoeding voor de diensten. De NOB stelt het verder op prijs als kan worden verduidelijkt in hoeverre andere (West-Europese) landen kenbaar hebben gemaakt dat zij bereid zijn in te stemmen met bronstaatheffing voor alle diensten in relatie tot belastingverdragen met alle ontwikkelingslanden.

Het valt de NOB op dat Nederland, afgaande op de brief van de staatssecretaris van Financiën[1] inzake de digitaledienstenbelastingen van 23 september 2025, de voorkeur geeft aan multilaterale afspraken over digitaledienstenbelastingen. Het voorgestelde verdragsbeleid biedt evenwel ruimte om in bilaterale verhoudingen met ontwikkelingslanden in te stemmen met een bronstaatheffing op betalingen voor dergelijke diensten. De NOB vraagt zich in dit kader af of is overwogen om digitale diensten uit te sluiten en hoe een en ander zich verhoudt tot de brief van 23 september 2025.

Bestaande verdragen

De NOB constateert dat de consultatie in voetnoot 3 verwijst naar artikel 6 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 voor de definitie van ontwikkelingslanden. Ten behoeve van de uitvoeringspraktijk wordt jaarlijks een lijst gepubliceerd van de aldus voor het desbetreffende jaar aangewezen ontwikkelingslanden. Deze lijst bevat niet de ontwikkelingslanden waar Nederland al een verdrag mee heeft gesloten. De voorgestelde wijziging van het verdragsbeleid is volgens de consultatie echter nodig om ook bestaande verdragen te kunnen wijzigen, waarbij – naar de NOB aanneemt – ook wordt ingezet op het toevoegen van antimisbruikbepalingen aan belastingverdragen conform het 23-ontwikkelingslandenproject.

Horizonbepaling

De NOB constateert dat de voorgestelde beleidswijziging geen remedies of waarborgen bevat indien huidige ontwikkelingslanden zich doorontwikkelen. De NOB vraagt zich dan ook af in hoeverre rekening wordt gehouden met de mate waarin een ontwikkelingsland zich ontwikkelt. Een eventuele horizon- of herzieningsclausule in nieuwe verdragen zou hierin een uitkomst kunnen bieden. De NOB zou overigens in een dergelijke situatie aandacht willen vragen voor de effectiviteit van een herzieningsclausule in het licht van de most favoured nation clausules die in het verleden zijn gesloten met een heronderhandelingsverplichting.

---

[1] Brief van de staatssecretaris van Financiën, 23 september 2025, kenmerk 2025-0000432999 inzake digitaledienstenbelasting, https://open.overheid.nl/documenten/d305a718-cbdc-4651-8d2d-cb8723f38189/file

3. Bronheffing op netto- versus brutobasis

Indien bronheffing op diensten in het bronland op brutobasis wordt geheven en toegestaan is onder het verdrag, dan is het de verwachting dat door toepassing van de limieten, Nederland slechts in beperkte mate dubbele heffing / onverrekenbare bronbelasting zal voorkomen door het verlenen van een credit. De NOB begrijpt dat het de bedoeling is dat de nadelen zoveel mogelijk worden beperkt door hier in het kader van het tarief rekening mee te houden. In het algemeen is het zo dat het in het 2025 VN-modelverdrag[2] genoemde percentage van drie tot vier procent voor een bronheffing op betalingen voor digitale diensten, meer is dan de vennootschapsbelasting over de winstmarge die toerekenbaar is aan de meeste diensten. De NOB verzoekt daarom bij elke verdragsonderhandeling te onderzoeken welke diensten worden geraakt en rekening te houden met de aard van de diensten en de daarmee verband houdende winstmarge zodat dubbele heffing / onverrekenbare bronbelasting zoveel mogelijk wordt voorkomen.

In algemene zin constateert de NOB dat een belastingheffing op nettobasis het risico op dubbele belastingheffing zou kunnen beperken. Ondanks dat de consultatie benadrukt dat bij voorkeur de optie wordt geboden aan belastingplichtigen om te kiezen voor belastingheffing op nettobasis, lijkt dit vooralsnog geen minimale inzet te zijn onder het voorgestelde gewijzigde verdragsbeleid. Alhoewel een belastingheffing op nettobasis de voorkeur verdient om dubbele belastingheffing te voorkomen, kan het bepalen van de nettobasis aanleiding geven tot ingewikkelde discussies, met rechtsonzekerheid en mogelijk alsnog dubbele belasting tot gevolg. De NOB heeft in dit kader zorgen over de praktische uitvoerbaarheid van de regeling en vraagt hier dan ook aandacht voor in het kader van verdragsonderhandelingen met ontwikkelingslanden.

4. Rechtszekerheid en de noodzaak voor bindende arbitrage

De NOB constateert dat het voorgestelde beleid, waarbij een bronstaatheffing op betalingen voor diensten wordt geaccepteerd, het risico op dubbele belasting voor het Nederlandse bedrijfsleven verhoogt. Deze dubbele belasting kan voortvloeien uit discussies tussen staten over de definitie van betalingen voor diensten. Hoewel belastingverdragen veelal voorzien in een onderlinge overlegprocedure (MAP) om dubbele belastingheffing op te lossen, leert de praktijk dat deze procedures vaak langdurig en niet altijd effectief zijn. Het ontbreken van een sluitend mechanisme voor geschillenbeslechting kan daarmee aanzienlijke rechtsonzekerheid creëren.

[2] VN-modelverdrag 2025, Commentaar bij artikel 12B, p. 446.

De NOB geeft daarom in overweging om de bereidheid van Nederland om een bronheffing op diensten te accepteren, onlosmakelijk te verbinden met de opname van een bepaling over verplichte en bindende arbitrage als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure in het betreffende belastingverdrag. Op die manier wordt de door het kabinet beoogde rechtszekerheid voor het bedrijfsleven daadwerkelijk gewaarborgd.

5. Verhouding tot eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting

De NOB constateert dat de eenzijdige voorkomingsregeling in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 een verrekening van bronbelasting op technische diensten toestaat. Daarbij betreft het specifiek technische diensten die zijn verleend in een ontwikkelingsland. Het voorgestelde verdragsbeleid is op twee punten ruimer: het omvat alle diensten en het gaat over diensten verleend aan een ontwikkelingsland. De NOB vraagt zich af of het nieuwe verdragsbeleid ook (deels) in het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 tot uiting zou moeten komen om dubbele heffing te voorkomen.

6. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie op de internetconsultatie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.[3]

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een uitstekende beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

[3] Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/.